

Cass. civ. Sez. V, Sent., (ud. 09-11-2015) 16-03-2016, n. 5157

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:
Dott. BIELLI Stefano - Presidente -
Dott. CIRILLO Ettore - rel. Consigliere -
Dott. OLIVIERI Stefano - Consigliere -
Dott. SCODITTI Enrico - Consigliere -
Dott. MARULLI Marco - Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso 21708-2014 proposto da:

“OMISSIS” SRL, in persona del legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA OTTAVIANO 42, presso lo studio dell'avvocato LO GIUDICE BRUNO, che lo rappresenta e difende, giusta delega a margine;

- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che lo rappresenta e difende;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 2826/2014 della COMM.TRIB.REG. della CAMPANIA, depositata il 20/03/2014; udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 09/11/2015 dal Consigliere Dott. ETTORE CIRILLO;

udito per il ricorrente l'Avvocato LO GIUDICE BRUNO, che si riporta agli scritti e chiede l'accoglimento del ricorso;

udito per il resistente l'Avvocato COLELLI CARLA, che si riporta agli scritti;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. ZENO Immacolata, che ha concluso per il rigetto dei motivi di ricorso 1 e 2, per l'inammissibilità in subordine il rigetto dei motivi 3 e 4.

Svolgimento del processo

1. L'Agenzia delle entrate ha recuperato maggiori imposte dovute per l'anno 2004 (Iva, Irap, Ires) nei confronti della Soc. “OMISSIS” (fabbricante accumulatori), avendo accertato maggior utile di Euro 340.063 per ricavi induttivamente stimati in Euro 4.057.856 a fronte di quelli dichiarati in Euro 3.717.783.

2. La contribuente ha proposto ricorso dinanzi alla C.t.p. di Napoli ma la prima favorevole decisione è stata riformata dalla C.t.r.

della Campania giusta sentenza del 20 marzo 2014. Il giudice d'appello ha ritenuto corretto il ricorso all'accertamento con metodo analitico-induttivo in ragione delle incongruenze nei dati dichiarati dalla contribuente che sono apparsi da un lato privi di logica di mercato per il loro carattere antieconomico

(testimoniato, in particolare, dallo scarto tra il costo globale del lavoro e la minore redditività dichiarata dai soci), dall'altro intrinsecamente incoerenti per la discordanza tra le variazioni dello stato patrimoniale. Il tutto, è stato riscontrato dallo scostamento della percentuale aziendale di ricarico (9%) rispetto quella ritenuta congrua (14%) secondo la media regionale del settore e le rilevazioni degli studi di settore.

3. Per la cassazione di tale decisione la Soc. "OMISSIONIS" ha proposto ricorso con quattro motivi; l'Agenzia delle entrate si difende con controricorso.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo la ricorrente censura la sentenza d'appello per omessa pronuncia laddove avrebbe mancato di deliberare sull'eccezione d'inammissibilità dell'appello erariale avanzata dalla contribuente appellata per asserita inidoneità impugnatoria e genericità del gravame rispetto ai parametri normativi del codice di rito e del processo tributario. Il motivo è inammissibile perché il vizio di omissione di pronuncia non è configurabile su questioni processuali (Cass. n.22083 del 2013) e in particolare riguardo in alle questione impudenti di ordine procedurale come l'eccezione d'inammissibilità dell'appello (Cass. n. 1701 del 2009), potendo eventualmente profilarsi un vizio della decisione solo per diretta violazione di norme di diritto processuali, diverse però dall'art. 112 cod. proc. civ.. Il vizio di omessa pronuncia in tanto determina la nullità della sentenza per violazione dell'art. 112, ed è rilevante ai fini di cui all'art. 360 c.p.c., n. 4, in quanto colga domande, eccezioni o assunti che richiedano una statuizione di accoglimento o di rigetto nel merito (Cass., sez. un., n.15982 del 2001).

2. Con il secondo motivo la ricorrente denuncia falsa applicazione di norme di diritto sostanziali (D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39; artt. 2729 - 2697 cod. civ.) laddove la sentenza d'appello riconosce significato indiziante ad elementi non significativi sul piano logico- giuridico e probatorio quali (a) il modestissimo scostamento percentuale nella stima del ricarico rispetto a una inattendibile media regionale fondata sui dati di sole tre ditte; (b) la pretesa incoerenza rispetto agli studi di settore pur in assenza di contraddittorio e in presenza di un "congruo" inferiore a quanto "accertato"; (c) l'antieconomicità e la bassa redditività per i soci valutate senza tener conto della notoria crisi del mercato automobilistico, della salvaguardia dei livelli occupazionali e dell'incidenza sul costo del lavoro della retribuzione degli stessi soci pur essi dipendenti - il tutto aggravato dalla (d) "mancata considerazione delle rimanenze dei prodotti finiti e con riferimento alla percentuale di ricarico".

2.1. Il motivo è fondato.

L'Amministrazione può procedere - ai sensi del citato art. 39, comma 1, alla determinazione induttiva dei ricavi sulla scorta delle percentuali di ricarico, le quali costituiscono tuttavia presunzioni semplici, che debbono essere assistite dai requisiti di cui all'art. 2729 cod. civ. e desunte da dati di comune esperienza, oltreché da concreti e significativi elementi desunti dalla singola fattispecie.

In presenza di scritture contabili formalmente non contestate (come nella specie per l'anno 2004) non è sufficiente, ai fini dell'accertamento di maggiori ricavi, il solo rilievo dell'applicazione da parte del contribuente di una percentuale di ricarico aritmeticamente diversa da quella mediamente riscontrata (nel settore di appartenenza ovvero) nel campione rilevato dai verificatori. Infatti, le medie matematiche, ponderate o no, non costituiscono un "fatto noto", cioè storicamente provato, dal quale argomentare, con giudizio critico, il fatto ignoto da provare, ma soltanto il risultato di un'estrapolazione ragionata di dati.

Pertanto tali percentuali non sono di per sé sole inidonee a integrare gli estremi di una prova per presunzioni, occorrendo quantomeno che emerga l'abnormalità o l'irragionevolezza della percentuale quale elemento ulteriore (cfr. Cass n 20201 del 2010, n. 12032 del 2009, n.26388 del 2005). In particolare l'abnormalità e l'irragionevolezza della diffidenza è stata esclusa nel caso di scostamenti di pochi punti percentuali (es. sulla irrilevanza di uno scostamento di quattro e sette punti v. Cass. n.26007 del 2014 e n.12032 del 2009).

Le risultanze dell'accertamento impugnato riferiscono di un ricarico dichiarato dalla parte del 9% a fronte di un ricarico medio di settore del 14%. Dunque, la differenza del 5% non pare abnorme e fuori dalle dinamiche economiche. Si consideri, inoltre, che gli stessi verificatori hanno ottenuto il risultato del 14% sulla scorta dei dati offerti da sole tre ditte, due che dichiaravano il 9% (compresa la contribuente) e l'altra che dichiarava il 24%.

Inoltre, il raffronto tra il reddito accertati induttivamente (Euro 4.057.846) e quello ragguagliato agli studi di settore (Euro 4.019.131), ma adoperato solo come parametro di raffronto non essendo stata adottata la relativa procedura di accertamento, risulta poco significativo essendo il valore di studio addirittura inferiore a quello di accertamento. Il che, tenuto conto del campione di sole tre ditte, rende non evidente la sussunzione del globale ragionamento presuntivo nelle regole legali dell'art. 2729 cod. civ., in disparte dai rilievi circa i criteri di calcolo adottati nell'accertamento (es. mancato errato computo delle rimanenze e dei costi per i soci-lavoratori).

Infine, anche l'apparente antieconomicità della prosecuzione dell'attività con scarsi ricavi non è di per sé circostanza idonea a disconoscere la dichiarazione e a presumere maggiori entrate, ove risultati adeguatamente indagata, da un lato, l'effettività di circostanze produttive di crisi (nella specie la contrazione del mercato automobilistico) e, dall'altro lato, la legittima aspirazione dell'azienda a proseguire l'attività confidando in una ripresa del settore (con migliore economicità della gestione).

2.2. Il caso in esame riguarda una tipica ipotesi di accertamento "analitico-induttivo", atteso che il fisco fonda la sua tesi sulla valorizzazione di elementi (es. campione di ditte del settore) coi quali, mediante ragionamento logico-deduttivo, tenta di ricostruire un volume d'affari diverso e superiore. La prova presuntiva di maggiori entrate, per essere idonea a fondare l'accertamento con il metodo "analitico-induttivo" ex D.P.R. n. 600 del 1973 (art. 39, comma 1, lett. d), avrebbe dovuto essere desunta quanto meno da una condotta commerciale anomala (Cass. n. 15038 del 2014), non potendo di per sé ritenersi decisivamente tale il solo dato del modesto utile economico, in assenza di abnormità e irragionevolezza della percentuale di ricarico applicata dalla contribuente rispetto a quella desunta dal controllo indiretto tramite campione di ditte rappresentative. L'utilizzo del computo del ricarico al di fuori dello schema legale della ragionamento presuntivo inficia di per sé la concatenazione logica operata dal giudice d'appello.

2.3. In proposito, va ricordato che al fine di valutare la corretta applicazione dell'art. 2729 cod. civ., anche successivamente alla modifica del vizio di motivazione nel giudizio di cassazione, occorre verificare che il giudice di merito abbia valutato i requisiti della gravità, della precisione e della concordanza degli elementi offerti in giudizio, posto che la scorretta valutazione di essi, in quanto operata senza il rispetto dei criteri di legge, non integra un giudizio di fatto, ma una vera e propria valutazione in diritto soggetta al controllo di legittimità, anche in esito alla modifica dell'art. 360 c.p.c., n. 5 (Cass. n. 9760 del 2015, in tema di Lista Falciani, e n. 19894 del 2005; conf. Casi, sez. un., n. 8054 del 2014). Infatti, compete alla Corte di cassazione, nell'esercizio della funzione di nomofilachia, controllare se la norma dell'art. 2729 cod. civ., oltre ad essere applicata a livello di proclamazione astratta, lo sia stata anche sotto il profilo dell'applicazione a fattispecie concrete che effettivamente risultino o no ascrivibili alla fattispecie astratta (Cass. n. 17535 del 2008). Se è sicuramente devoluto al monopolio del giudice di merito la valutazione della ricorrenza dei requisiti enucleabili dagli artt. 2727 e 2729 cod. civ., per valorizzare elementi di fatto come fonti di presunzione, tale giudizio, tuttavia, non può sottrarsi al controllo in sede di legittimità - ai sensi dell'invocato art. 360 c.p.c., n. 3 - se, violando i succitati criteri giuridici in tema di formazione della prova critica, il giudice di merito abbia conferito valore indiziario a singoli elementi acquisiti in giudizio, senza accertarne la capacità di assumere rilievo in tal senso (Cass. n. 17183 del 2015).

2.4. In proposito, le sezioni unite di questa Corte hanno da tempo stabilito: "Il procedimento che deve necessariamente seguirsi in tema di prova per presunzioni si articola in due momenti valutativi; in primo luogo, occorre che il Giudice valuti in maniera analitica ognuno degli elementi indiziari per scartare quelli intrinsecamente privi di rilevanza e, invece, conservare quelli che, presi singolarmente, rivestano i caratteri della precisione e della gravità, ossia presentino una positività parziale o almeno potenziale di efficacia

probatoria; successivamente, egli deve procedere a una valutazione complessiva di tutti gli elementi presuntivi isolati e accertare se essi siano concordanti e se la loro combinazione sia in grado di fornire una valida prova presuntiva, che magari non potrebbe dirsi raggiunta con certezza considerando atomisticamente uno o alcuni indizi. E' pertanto viziata da errore di diritto e censurabile in sede di legittimità - a tale sindacato sottraendosi l'apprezzamento circa l'esistenza degli elementi assunti a fonte di presunzione e la loro concreta rispondenza ai requisiti di legge soltanto se il relativo giudizio non risulti viziato da illogicità o da erronei criteri giuridici - la decisione in cui il Giudice si sia limitato a negare valore indiziario agli elementi acquisiti in giudizio senza accettare se essi quand'anche singolarmente sforniti di valenza indiziaria, non fossero in grado di acquisirla ove valutati nella loro sintesi, nel senso che ognuno avrebbe potuto rafforzare e trarre vigore dall'altro in un rapporto di vicendevole completamento" (sentenza n. 584 del 2008).

Nella specie il giudice d'appello ha non solo e non tanto che tralasciato elementi di fatto, quanto ha omesso di considerarli nella loro valenza complessivo.

3. L'accoglimento del secondo motivo di ricorso assorbe tanto il terzo mezzo (laddove censura, ex art. 112 c.p.c. e art. 360 c.p.c., n. 4, la sentenza d'appello per infra ed extra petizione sulla variazione delle rimanenze dei prodotti finiti), quanto il quarto mezzo (laddove censura la sentenza d'appello per motivazione apparente circa le variazioni di materie prime e non, come chiedeva la contribuente, circa le variazioni di prodotti finiti e merci).

Pertanto la sentenza d'appello deve essere cassata in relazione al motivo accolto con rinvio delle cause dinanzi al giudice competente che, in diversa composizione, dovrà procedere a nuovo esame, attenendosi ai principi di diritto sopra enunciati (sub 2.1, 2.2, 2.3, 2.4), e regolare anche le spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte rigetta il primo motivo di ricorso, accoglie il secondo e dichiara assorbiti il terzo e il quarto; cassa la sentenza d'appello e rinvia, anche per le spese, alla C.t.r. della Campania in diversa composizione.

Dichiara che non sussistono i presupposti per il versamento di cui la combinato disposto del D.P.R. n. 115 del 2013, art. 13, commi 1- quater e 1-bis.

Così deciso in Roma, il 9 novembre 2015.

Depositato in Cancelleria il 16 marzo 2016